

ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ПРАВА ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ

THE LAW ENFORCEMENT BY PUBLIC AUTHORITIES

УДК 347.73

DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(2).28-40



ПОВЫШЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Б. Судавичюс, М. Эндрияйтис*Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литва***Информация о статье**

Дата поступления –

16 августа 2019 г.

Дата принятия в печать –

15 апреля 2020 г.

Дата онлайн-размещения –

03 июля 2020 г.

Анализируется правовое регулирование повышенных налоговых ставок в Литве в сравнении с аналогичными экономико-правовыми инструментами. Утверждается, что повышенные налоговые ставки являются экономической санкцией, которая применяется в случае порицаемого или незаконного поведения налогоплательщика. Последствия применения повышенных ставок весьма серьезны, что делает этот инструмент равным юридической ответственности. Рассматривается возможность применения более высокой налоговой ставки наряду с юридической ответственностью, например налоговым штрафом.

Ключевые слова

экологические налоги,
земельный налог, налог на
недвижимость, налог,
налогообложение, налоговое
право, налоговые ставки, Литва

INCREASED TAX RATES IN THE TAXATION SYSTEM OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA

Bronius Sudavicius, Martynas Endrijaitis*Vilnius University, Vilnius, Lithuania***Article info**

Received –

2019 August 16

Accepted –

2020 April 15

Available online –

2020 July 03

The subject. The research covers analysis of legal regulation that sets the increased tax rate instrument and the comparison of this instrument with other similar legal instruments.

The purpose of the article is to clarify the content of the increased tax rate as legal instrument of taxation, its place in the general tax system, as well as the assumptions and objectives of the application thereof. The authors dare to confirm or disprove hypothesis that increased tax rates can be considered as specific punitive measure applied to taxpayers.

The methodology of the research includes the analysis of Constitution and legislation of Republic of Lithuania, system analysis, logical-analytical method, formal-legal interpretation of Lithuanian laws.

Keywords

Environmental taxes, land tax,
real estate tax, tax, taxation, tax
law, tax rates, Lithuania

The main results, scope of application. An increase in the tax rate means exceptional taxation conditions opposite to the application of tax reliefs. It should be noted that if the application of the tax reliefs is foreseen in practically all taxes applied in Lithuania, the increase of the tax rate is intended only in a few cases. Taxation system of Lithuania sets the possibility to apply increased tax rates for real estate, land, natural resources and environmental protection taxes if the respective conditions foreseen in legislation are met. This legal regulation forms the distinct legal instrument – the increased tax rate. The increased tax rates is the economic sanction that comes to effect for harmful or illegal behaviour. The consequences of these economic sanctions are very severe what makes this instrument being equal to legal responsibility. Furthermore, this research examines if the higher tax rate might be applied along with other forms of legal responsibilities, for example, fine under the tax law. When trying to answer the question whether it is correct to recognize the application of a higher tax rate as a legal liability measure, it is necessary to clarify the purposes of its application, the bases (assumptions) that differ in individual taxes.

The legal presumption of the application of the calculation of real estate and land taxes at the increased rate is the compliance of the object of taxation with certain objective properties established by the legal acts, i.e. abandonment, non-use of the property or the use not for the intended purpose, which results in the inclusion of such property in special lists of objects subject to levy of increased tax rate. The increased tax rate on state-owned natural resources is applied when the extracted resources are undeclared, the declared quantity of extracted resources is lower than the quantity actually extracted or extraction of natural resources is performed without the permit. Therefore, the application of a higher tax rate on state natural resources or environmental pollution tax is a consequence of the improper performance of their obligations under the relevant tax laws, for the purpose of punishing for the breaches of tax laws. Meanwhile, none of the laws enshrining the imposition of an increased tax rate provides for any grounds for exempting the taxpayer from paying the increased tax rate.

Conclusions. The higher tax rate is, in essence, is to be considered a specific punitive measure applied to taxpayers. This is confirmed by the logical analysis of the texts of tax laws. The application of the higher tax rate in all cases is determined by violations of legal acts (taxes or other) which allow this phenomenon to be seen as a specific form (instrument) of legal coercion (liability).

1. Введение

Статья 7 Закона Литовской Республики «О налоговом администрировании»¹ (далее – Закон о налоговом администрировании) гласит: «При применении налогового законодательства все налогоплательщики находятся в равных условиях, предусмотренных законодательно». Следовательно, установленные законом налоги должны уплачиваться всеми лицами, признанными законами налогоплательщиками, с соблюдением установленных условий" [1, р. 26; 2, р. 171]. В то же время налоговое законодательство также предусматривает исключения из этого общего принципа налогообложения, в частности путем установления права налогоплательщиков на получение налоговых льгот. Налоговая льгота – это особые налоговые условия, установленные в отношении налогоплательщика или группы налогоплательщиков, которые являются более благоприятными, чем обычные правила налогообложения [3, с. 168]. Таким образом, Закон о налоговом администрировании связывает налоговые льготы с исключительными условиями налогообложения, которые являются более благоприятными по сравнению с обычными [4, с. 50]. Очевидно, что установление и применение налоговых льгот направлено на облегчение налогового бремени для отдельных налогоплательщиков или их групп. Однако более широкий анализ налогового законодательства позволяет выделить и другие исключительные налоговые правила, которые, в отличие от налоговых льгот, менее

благоприятны для налогоплательщика, чем общепринятые. Это, помимо прочего, применение повышенной налоговой ставки [5, р. 11]. Применение повышенной ставки, хотя и не является распространенным явлением в литовской налоговой системе, имеет важное значение для отдельных налогов: такая ставка применяется либо как обязательный элемент (в налоге на недвижимость, земельном налоге), либо как факультативный налоговый инструмент, используемый как реакция на деяния налогоплательщиков (в экологических налогах). Поскольку применение повышенной налоговой ставки связано (прямо или косвенно) с деятельностью налогоплательщика, ее следует рассматривать как соответствующий инструмент правового воздействия, хотя и не упоминаемый в качестве такового в налоговом законодательстве.

Несмотря на то, что применение повышенной налоговой ставки имеет большое значение для некоторых налогов и что природа этого явления до сих пор не ясна, этот вопрос в литовской юридической науке широко не освещался: исследователи либо ограничиваются констатацией наличия такого явления и кратким его описанием [6, р. 178–182; 7, р. 415–436; 8], либо рассматривают его только в контексте экологических налогов [9]. Именно поэтому в статье с использованием систематических, аналитических, поисковых и других методов исследования рассматривается повышенная ставка налога как по имущественным, так и по экологическим налогам с целью

¹ Mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112 // Teisės aktų registras. I. k. 1041010ISTA0IX-2112.

уточнения содержания данного правового инструмента налогообложения, его места в налоговой системе, а также условий и целей его применения.

2. Повышенная ставка как элемент структуры налога

2.1. Общие положения

Каждый налог, кроме общих признаков, характеризуется также факультативными, совокупность которых именуется в налоговом праве структурой налога либо правовым составом и т. д. [10, р. 10; 11, с. 51–57]. Общеизвестно, что внутренняя структура каждого налога состоит из следующих элементов: налогоплательщик, объект налогообложения и налоговая база, налоговая ставка (тариф), существенные правила исчисления и уплаты налога, включая налоговый период (обязательные элементы), а также налоговые льготы (факультативный элемент) [7, р. 78].

Налоговая ставка (тариф) является одним из обязательных элементов, которые должны быть закреплены в налоговом законодательстве, устанавливающем соответствующий налог. Налоговая ставка – это доля налоговой базы (количественная), установленной налоговым законодательством, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет [7, р. 85]. Следовательно, сумма подлежащего уплате налога рассчитывается путем применения к налоговой базе налоговой ставки, установленной законом. Налоговая ставка является эффективным инструментом реализации фискальной политики в государстве, поскольку, корректируя налоговые ставки, государство (и только оно) может влиять на сбор налогов без изменения налоговой системы в целом. Как указано Конституционным Судом Литовской Республики в постановлении от 9 октября 1998 года «О соответствии пункта 2 пункта 1 статьи 13 Закона Литовской Республики об акцизах Конституции Литовской Республики», налоговая ставка по сравнению с объектом налогообложения является более изменчивым налоговым элементом. Изменение ставки законодательными актами с использованием правовых форм позволяет более оперативно реагировать на рыночные изменения и конъюнктуру, а также определять экономические приоритеты для государства. Таким образом, налоговая ставка является «гибким рычагом регулирования экономики». Как правило, каждый налог рассчитывается и уплачивается путем применения налоговой ставки, установленной налоговым законодательством, к соответствующей налоговой базе. Однако в отдельных случаях плательщик попадает в исключительную налоговую ситуацию и

подлежит налогообложению по более высоким, чем обычно, налоговым ставкам. В этом случае возникает явление увеличения налога (усиления налогового бремени), суть которого заключается в том, что при наличии условий, установленных налоговым законодательством, налогоплательщик облагается налогом по повышенным налоговым ставкам. Например, повышенная налоговая ставка за загрязнение окружающей среды взимается с налогоплательщиков, которые выбрасывают больше загрязняющих веществ, чем это разрешено нормативами, и т.д. Таким образом, более высокая налоговая ставка – это налоговая ставка, которая выше обычной и применяется только в случае возникновения налоговых обстоятельств, формируемых в соответствии с налоговым законодательством. Очевидно, что применение более высокой налоговой ставки должно быть связано с исключительными условиями налогообложения и учитывать принцип равенства налогоплательщиков. В постановлении от 24 января 1996 года «О соответствии положений первого абзаца статьи 10 и норм первого абзаца статьи 50 Закона Литовской Республики о компаниях, а также положений второго абзаца статьи 2 и шестого абзаца статьи 16 Закона Литовской Республики о приватизации государственного имущества» Конституционный Суд Литовской Республики указал, что допускается отступление от равенства в правовом регулировании в отношении отдельных категорий лиц, находящихся в разных условиях. Таким образом, согласно доктрине Конституционного суда, можно констатировать, что применение более высокой налоговой ставки к отдельным налогоплательщикам не противоречит принципу их равенства. Обязательным условием является то, что применение такой ставки должно основываться на законе.

2.2. Повышенная ставка налога на имущество

Как уже было сказано, повышение налоговой ставки означает исключительные условия налогообложения, противоположные использованию налоговых льгот. Следует отметить, что если использование налоговых льгот предусмотрено структурой практически всех налогов, применяемых в Литве, то повышение налоговой ставки допустимо лишь в нескольких случаях: в отношении некоторых имущественных и экологических налогов.

В Литве, как и в других странах, имущественные налоги относятся к местным, то есть доходы от таких налогов, в основном, зачисляются в местные (муниципальные) бюджеты [12, р. 23; 13, с. 165–166]. Это:

1) налог на недвижимое имущество (кроме земель); 2) налог на наследство и 3) земельный налог. Пункт 1 статьи 6 Закона «О налоге на недвижимость»² гласит, что ставка налога должна составлять от 0,3 % до 3 % от налогооблагаемой стоимости недвижимого имущества. Муниципальный совет до 1 июня текущего налогового периода устанавливает конкретную налоговую ставку, которая действует на территории соответствующего муниципального образования с начала следующего налогового периода (пункт 2 статьи 6). Муниципальные советы не имеют права устанавливать ставку налога на недвижимое имущество для жилых, садовых, гаражных, имущественных, тепличных, фермерских, подсобных хозяйств, научных, религиозных, рекреационных зданий (помещений), рыбохозяйственных сооружений и инженерных сооружений, находящихся в собственности или приобретенных физическими лицами, общей стоимостью свыше 220 000 евро.

Точно также вопрос, связанный с установлением увеличенной налоговой ставки, регулируется и применительно к земельному налогу. Пункт 1 статьи 6 Закона «О земельном налоге»³ определяет, что ставка налога составляет от 0,01 % до 4 % от налогооблагаемой стоимости земельного участка. Муниципальный совет устанавливает конкретную налоговую ставку, которая действует на территории соответствующего муниципального образования (пункт 2 статьи 6). Пункт 2 статьи 6 Закона «О налоге на недвижимость» позволяет муниципальному совету также устанавливать несколько конкретных налоговых ставок, которые дифференцируются на основании одного или нескольких следующих критериев: назначение недвижимого имущества, его использование, правовой статус, технические характеристики, техническое состояние, категории налогоплательщиков (размер, организационно-правовая форма, социальное положение) или местоположение недвижимого имущества на территории муниципального образования (в соответствии с приоритетами, установленными в документах стратегического планирования и территориального планирования). Ставки земельного налога дифференцируются в зависимости от вида разрешенного использования, способа использования, факта использования

или неиспользования земельного участка, размера земельного участка, категорий налогоплательщиков (размер, организационно-правовая форма, социальный статус), места нахождения земельного участка на территории муниципального образования (пункты 1–6 пункта 3 статьи 6 Закона «О земельном налоге»). Очевидно, что ни Закон о налоге на недвижимость, ни Закон о земельном налоге прямо не закрепляют повышенную ставку налога на недвижимое имущество или земельного налога, но делегируют муниципальным советам право принять такое решение путем определения потенциальных критериев дифференциации этих налогов. С этой целью каждый муниципальный совет принимает решения об установлении ставки налога на недвижимость и земельного налога на своей территории. Например, Совет Вильнюсского городского муниципалитета своим решением № 1-971 «Об установлении ставок налога на недвижимость на 2018 год»⁴ утвердил ставку налога на недвижимость в размере 1 процента. Гостиницы, места отдыха, общественного питания, культуры, спорта, научные здания (помещения) и здания (помещения), используемые для удовлетворения общественных потребностей в сфере культуры и образования (книжные магазины, художественные галереи, творческие мастерские), облагаются налогом по ставке 0,7 процента. Примечательно, что фактически используемые здания, строительство которых на 100 процентов не завершено, а также недвижимое имущество, законсервированное и/или оставленное без присмотра, облагаются установленной законом максимальной ставкой налога в размере 3 процентов. Аналогичным образом вопрос о ставке налога на недвижимость решается и в других муниципалитетах. Таким образом, муниципальные образования, используя предусмотренные законодательством полномочия, устанавливают более высокую (максимально допустимую) ставку налога на недвижимое имущество для бесхозных, заброшенных, неиспользуемых зданий или не используемых по целевому назначению

Аналогично решается и вопрос о ставке земельного налога. Решением № 1-1238 «Об установлении ставки земельного налога на 2018 год» от 22 ноября

² Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 // Teisės aktų registras. I.k. 1051010ISTA000X-233.

³ Žemės mokesčio įstatymas 1992 m. birželio 25 d. Nr. I-2675 // Teisės aktų registras. I.k. 0921010ISTA00I-2675.

⁴ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2017 m. gegužės 31 d. sprendimas Nr. 1-971 "Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2018 metais nustatymo". URL: <http://vilnius.lt/lt/savivaldybe/teises-aktai> (Viewed on 10.08.2018).

2017 года⁵ Совет Вильнюсского городского муниципалитета утвердил общую ставку земельного налога в размере 0,08 процента для всех земельных участков, находящихся в собственности физических лиц, и 0,12 процента для всех земельных участков, находящихся в собственности юридических лиц (за исключением неиспользуемых земельных участков и земельных участков, имеющих сооружения, признанные самовольными постройками в порядке, установленном правовыми актами – они облагаются 4-процентной ставкой налога). Аналогичной практики установления ставок земельного налога придерживается подавляющее большинство других муниципальных образований; максимально допустимая максимальная ставка земельного налога применяется к заброшенным или неиспользуемым земельным участкам.

Повышенные ставки налога на недвижимость и земельного налога устанавливаются для объектов, которые не используются, используются не по прямому назначению, не обслуживаются и т. д., то есть не соответствуют законодательным требованиям, установленным для их использования и обращения. Следует отметить, что Закон «О налоге на недвижимость» не оговаривает, какая недвижимость должна считаться неиспользуемой, используемой не по прямому назначению, необслуживаемой или заброшенной с точки зрения налогообложения, а Закон «О земельном налоге» – какая земля считается неиспользуемой. Эти вопросы решаются муниципалитетами самостоятельно. Высший административный суд Литвы (далее – ВАС) в своей практике установил, что существенным критерием включения объекта (здания, земельного участка) в перечень неуправляемой, заброшенной недвижимости (земельных участков) или используемой не по назначению (неиспользуемой) является следующее: объект, прежде всего, должен находиться в состоянии, которое определяется объективными признаками с учетом требований законодательства. В каждом муниципальном образовании для целей налогообложения создаются списки неиспользуемой или используемой не по назначению недвижимости, а также заброшенной и бесхозной недвижимости. Например, уже упомянутым Постановлением № 1-971 от 31 мая 2017 года «Об установлении ставок налога на недви-

жимость на 2018 год» Совет Вильнюсского городского муниципалитета утвердил описание порядка составления и изменения перечня объектов недвижимости, которые находятся в заброшенном и/или бесхозном состоянии или строительство которых не завершено, для целей применения максимальной ставкой налога на недвижимость в размере 3 процентов (далее – Перечень). Целью описания процедуры является определение имущества, законсервированного и/или оставленного без присмотра, оценка действий собственников по использованию, содержанию, улучшению состояния этих объектов или управлению занимаемой ими территорией и налогообложение объектов, включенных в перечень, по максимальной ставке налога на недвижимость в соответствии с порядком. В перечень включается недвижимое имущество физических и юридических лиц, которое в соответствии со статьей 4 Закона «О налоге на недвижимость» признается объектом налогообложения и не попадает в перечень объектов, освобожденных от уплаты налога, а также отвечает одному или нескольким из следующих критериев:

1) собственники или пользователи помещений и сооружений не исполняют обязанности по надзору за зданиями, предусмотренные статьей 47 Закона о строительстве (используют здание (его помещения) не по целевому назначению), за исключением случаев, установленных Правительством; не соблюдают требования по эксплуатации и техническому обслуживанию здания, установленные нормативными техническими документами по строительству или безопасности в целях сохранения характеристик здания (его частей, инженерных систем) в соответствии с Регламентом (ЕС) № 305/2011; не организуют и/или не осуществляют техническое обслуживание здания в порядке, установленном законодательством; не ремонтируют (не перестраивают или не сносят) строения, если их дальнейшее использование угрожает жизни, здоровью человека или окружающей среде);

2) лица фактически используют недвижимое имущество, строительство которого не завершено в порядке, установленном законодательством о строительстве.

Аналогичная ситуация складывается и при установлении ставок земельного налога. Поскольку закон

⁵ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2017 m. lapkričio 22 d. sprendimas Nr. 1-1238 "Dėl žemės mokesčio tarifų 2018

metams nustatymo". URL: <http://vilnius.lt/lt/savivaldybe/teises-aktai/> (Viewed on 11.08.2018).

«О земельном налоге» не определяет, какие земли следует считать заброшенными или неиспользуемыми, определить признаки неиспользуемых земельных участков поручается муниципалитетам. Например, решением № 1-1527 от 9 мая 2018 года Совет Вильнюсского городского муниципалитета утвердил Порядок идентификации неиспользуемых земельных участков⁶, который устанавливает правила составления перечня неиспользуемых земельных участков и внесения в него изменений. В перечень включены земельные участки, соответствующие хотя бы одному из следующих критериев:

1) пользователю земельного участка или его части выдано разрешение на снос здания, однако в течение одного года недвижимое имущество не снимается с регистрационного учета в установленном порядке (в исключительных случаях Совет может установить более длительный срок для сноса объектов при проведении масштабных демонтажных работ);

2) для земельного участка подготовлен и утвержден детальный землеустроительный документ, однако в течение одного года изменения данных этого земельного участка (изменения кадастровых данных) не регистрируются или зарегистрированные кадастровые данные не соответствуют документам территориального планирования;

3) пользователю земельного участка или его части выдано разрешение на строительство нового строения, однако объект, на 100 % завершённый строительством, не поставлен на регистрационный учет в течение четырех лет (для жилых зданий) либо в течение трех лет (для нежилых объектов);

4) здание на земельном участке включено в перечень недвижимого имущества, облагаемого повышенной ставкой налога на недвижимость, утверждённый постановлением главы Администрации (в перечень входит та часть земельного участка, которая пропорциональна зданию);

5) земельный участок заброшен, то есть в нем не осуществляется деятельность по установленному основному виду разрешенного использования; реализация решений, предусмотренных документами территориального планирования, не начата; земельный участок находится без присмотра, неупорядочен, с заброшенными (неуправляемыми) зданиями; земельный участок не обустроен так, чтобы он был пригоден для основного вида разрешенного использования или вообще не обслуживается (например,

земля, предназначенная для других целей, заросла кустарником, деревьями и т. д.);

6) целевое назначение земельного участка сельскохозяйственного использования изменено в порядке, установленном правовыми актами, однако в течение одного года с момента утверждения такого документа территориального планирования измененное целевое назначение земельного участка не зарегистрировано в государственном предприятии «Центр регистраторов»;

7) на земельном участке имеются сооружения, признанные самовольными постройками в порядке, установленном правовыми актами.

Можно отметить, что муниципалитеты устанавливают неравнозначные критерии, характеризующие недвижимое имущество, которое заброшено, не используется или не используется по прямому назначению. Следовательно, недвижимость, которая считается заброшенной (неиспользуемой) в одном муниципалитете, не обязательно будет сочтена таковой в другом. Однако во всех случаях недвижимое имущество, отвечающее установленным муниципальными образованияами критериям, включается в перечень неиспользуемых, используемых не по целевому назначению или заброшенных объектов недвижимости и облагается налогом по более высокой ставке налога на недвижимость (землю). Это также подтверждается практикой ВАС, согласно которой включение недвижимого имущества (земельного участка) в такой перечень влечет правовые последствия для собственника недвижимого имущества, поскольку он обязан уплатить определенную сумму имущественных налогов, ставки которых определены в решениях муниципального совета (постановление ВАС от 15 октября 2005 года по административному делу № А-492-1572-14). Поэтому лицо, не согласное со своей обязанностью уплатить налог, исчисленный на основании повышенной налоговой ставки, должно не оспаривать решение муниципального Совета о соответствующей ставке или решение налогового администратора относительно суммы исчисленного налога, но потребовать изъятия принадлежащего ему имущества из соответствующего имущественного перечня. Это также подтверждается практикой ВАС, который, в одном из дел рассмотрев вопрос о включении недвижимого имущества в перечень, отказал заявителю, поскольку он не требовал исключения из перечня принадлежащих

⁶ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2018 m. gegužės 9 d. sprendimas Nr. 1-1527 "Dėl Nenaudojamų žemės sklypų

nustatymo tvarkos aprašo patvirtinimo". URL: <http://vilnius.lt/lt/savivaldybe/teises-aktai/> (Viewed on 11.08.2018).

ему зданий. (Постановление ВАС от 23 февраля 2016 года по административному делу № А-457-143/2016).

2.3. Повышенные ставки экологических налогов

Экологические налоги, целью которых является не только пополнение государственной казны, но и рационализация использования природных ресурсов и обеспечение охраны окружающей среды [7, р. 416; 14, р. 15; 15, с. 39; 16, с. 39], также являются частью налоговой системы Литовской Республики. (При этом некоторые авторы утверждают, что все энергетические / экологические / «зеленые» налоги оказывают в большей степени фискальное, нежели регулирующее воздействие [17, с. 73]).

Лица, добывающие облагаемые налогом государственные природные ресурсы на территории Литовской Республики, уплачивают налог на них по ставкам, закрепленным в Приложениях № 1, 2 и 3 Закона «О налоге на государственные природные ресурсы»⁷. Однако применение повышенной налоговой ставки предусмотрено для природных ресурсов, которые не задекларированы или задекларированы в более низких объемах, нежели добыты, либо добыты без разрешения. В отличие от налогов на землю или недвижимое имущество, размер ставки твердо не зафиксирован законодательством (решением муниципального совета), а рассчитывается путем умножения ставок, указанных в Приложениях № 1, 2 и 3 Закона, на коэффициент 10 (пункт 2 статьи 6). Таким образом, применение повышенной ставки налога на государственные природные ресурсы является прямым следствием действий налогоплательщика и применяется в следующих случаях: 1) когда добытые государственные природные ресурсы не задекларированы; 2) когда заявленный объем государственных природных ресурсов ниже фактически добытого; 3) когда государственные природные ресурсы получены без разрешения.

Еще одним экологическим налогом с повышенной налоговой ставкой является налог на загрязнение окружающей среды. Пункт 3 статьи 9 Закона «О налоге на загрязнение окружающей среды»⁸ предусматривает, что повышенная ставка применяется в

случае 1) превышения установленного объема выбросов загрязняющих веществ из стационарных источников; 2) сокрытия количества загрязняющих веществ; 3) сокрытия облагаемых налогом товаров или облагаемой налогом упаковки; 4) сокрытия количества отходов, размещенных на свалке. Очевидно, что обязанность по уплате повышенного экологического налога на загрязнение окружающей среды связана с превышением допустимого уровня загрязнения или его сокрытием. Юридический смысл сокрытия раскрывается в судебной практике. Например, в одном из дел, рассмотренных ВАС, было разъяснено, что декларация в установленном порядке и сроки по закону «О налоге на загрязнение окружающей среды» является достаточным правовым основанием для применения процедуры исчисления налога по обычной ставке. Тогда как недекларирование означает сокрытие и неразглашение масштабов вредной деятельности и связанных с ней обязательств перед государством, что создает большой риск для охраняемых законом интересов и приводит к возникновению более высоких денежных обязательств перед государством⁹. В других рассмотренных делах ВАС указывал, что несвоевременное декларирование количества облагаемых налогом товаров и, следовательно, неуплата налога могут рассматриваться как сокрытие облагаемых товаров¹⁰. Аналогично трактуется законом понятие сокрытия: полученные ресурсы считаются сокрытыми, если они не отражены налогоплательщиком в ежегодной декларации или получены без разрешения на использование природных ресурсов (если его получение обязательно) [6, р. 181]. С другой стороны, отсутствие декларации о загрязнении окружающей среды само по себе не может считаться достаточным основанием для применения более высокой налоговой ставки. По мнению ВАС, для применения пункта 3 статьи 9 Закона «О налоге на загрязнение окружающей среды» (для установления факта сокрытия количества облагаемых товаров) также требуется доказать, что налогоплательщик умышленно преследовал конкретный противоправный результат, а именно сокрытие облагаемых товаров. Такими обстоятельствами, по-

⁷ Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas 1991m. kovo 21 d. Nr. I-1163 // Teisės aktų registras. I.k. 0911010ISTA00I-1163.

⁸ Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas 1999 m. gegužės 13 d. Nr. VIII-1183 // Teisės aktų registras. I.k. 0991010ISTAIII-1183.

⁹ Постановление ВАС Литвы от 16 декабря 2013 года по административному делу № А-520-2042-13; постановление ВАС Литвы от 14 сентября 2005 года по административному делу № А7-928/2005.

¹⁰ Постановление ВАС Литвы от 29 октября 2015 года по административному делу № а-768-438/2015.

мимо недекларирования количеств облагаемых товаров, являются также мошенническое ведение бухгалтерского учета, подделка бухгалтерских документов, воспрепятствование налоговому органу в исполнении установленных законом обязанностей и др. Так, в одном из дел, рассмотренных ВАС, заявитель осуществлял бухгалтерский учет использованных шин, представил налоговой администрации доступные бухгалтерские данные, на основании которых был рассчитан подлежащий уплате налог. Оценив вышеизложенные обстоятельства, коллегия судей установила, что в этом деле факт умышленного сокрытия заявителем количества облагаемых налогом товаров, а значит, и уклонения от обязанности по уплате налога на загрязнение окружающей среды отходами продукции, не был доказан. Исходя из этих аргументов, ВАС решил, что санкция, предусмотренная пунктом 3 статьи 9 Закона «О налоге на загрязнение окружающей среды», была применена необоснованно и заявитель не должен быть понужден к уплате налога по повышенной ставке¹¹. Таким образом, для применения более высокой налоговой ставки необходимо констатировать умысел – намерение налогоплательщика уклониться от уплаты налога.

3. Повышенные налоговые ставки как мера наказания

Хотя это прямо не установлено в налоговом законодательстве, повышенная налоговая ставка, по существу, должна рассматриваться как специфическая карательная мера, применяемая к налогоплательщикам [18, с. 133]. Это подтверждается логическим анализом текстов налоговых законов. Так, повышенная ставка налога на загрязнение окружающей среды предусмотрена статьей 9 Закона «О налоге на загрязнение окружающей среды», которая касается контроля за уплатой этого налога. Очевидно, что цель общего контроля за налогоплательщиками состоит в том, чтобы выяснить, правильно и точно ли они выполняют свои налоговые обязательства, и привлечь их к ответственности при выявлении нарушений. Характер повышенной налоговой ставки как санкции признается как наукой налогового права (например, отмечается, что в отдельных случаях плата за загрязнение окружающей среды может быть рассчитана на основе повышенных ставок, что, по сути, должно рассматриваться как применение штрафа [6, с. 184]), так и судебной практикой. Так,

расширенная коллегия судей ВАС рассмотрев дело о соответствии пункта 6 Описания порядка исчисления и уплаты налога на загрязнение окружающей среды от мобильных источников загрязнения, утвержденного совместным приказом министра окружающей среды и министра финансов, пункту 3 статьи 9 и пункту 2 статьи 4 Закона «Об охране окружающей среды» и Конституции, отметила, что исчисление налога на загрязнение окружающей среды по повышенной ставке, исходя из своего содержания, целей и оснований применения, является экономической санкцией для налогоплательщиков¹² (постановление ВАС РФ от 17 сентября 2015 года по административному делу № 148). I-12-143/2015). Применение повышенной налоговой ставки во всех случаях обусловлено нарушениями правовых актов (налоговых или иных) и позволяет рассматривать данное явление как специфический инструмент правового принуждения.

При попытке ответить на вопрос, правильно ли признавать применение повышенной налоговой ставки в качестве меры юридической ответственности (наказания), необходимо прежде всего уточнить цели и основания ее применения, которые различаются применительно к конкретным налогам. Налоги в целом выполняют две основные функции: фискальную и регулятивную [19, р. 69; 20, р. 222]. Эти функции также выполняются в случае применения повышенной налоговой ставки. Отмечалось, что повышенные имущественные налоги взимаются с недвижимого имущества и/или земельного участка, включенных в специальные перечни. Следовательно, неблагоприятные правовые последствия для налогоплательщика (применение повышенной ставки) возникают, когда он отказывается от своего имущества, не содержит его, не использует или использует не по прямому назначению, т. е. не выполняет обязательства по надлежащему содержанию имущества. Поэтому целями налогообложения такого имущества по повышенной ставке являются не только сбор большего количества доходов в муниципальный бюджет, но и наказание собственников, которые не заботятся о своем имуществе. Это подтверждается критериями, формируемыми муниципальными советами для выявления заброшенного или неиспользуемого недвижимого имущества (например, объектов, не отвечающих требованиям закона о строительстве). Карательные цели повышенных

¹¹ Постановление ВАС Литвы от 29 октября 2015 года по административному делу № а-768-438/2015.

¹² Постановление ВАС Литвы от 17 сентября 2015 года по административному делу № I-12-143/2015.

ставок экологических налогов еще более очевидны: такие ставки налога на государственные природные ресурсы и загрязнение окружающей среды применяются в тех случаях, когда налогоплательщики не выполняют (ненадлежащим образом выполняют) свои обязанности. Поэтому ясно, что цель исчисления их налогов по повышенной ставке состоит прежде всего в том, чтобы наказать их за ненадлежащее поведение, противоречащее закону, что подтверждается практикой ВАС. ВАС заявил, что исчисление налога на загрязнение окружающей среды по повышенной ставке является экономической санкцией для налогоплательщика¹³, и основная цель такого наказания не только покарать, но и отвратить как правонарушителя, так и других лиц от совершения новых нарушений¹⁴.

Правовой презумпцией применения повышенной ставки налога на недвижимость и земельного налога является соответствие объекта налогообложения определенным объективным свойствам, установленным правовыми актами, а именно, оставление, неиспользование имущества или использование не по целевому назначению, что приводит к включению такого имущества в специальные перечни объектов, подлежащих обложению повышенной налоговой ставкой. То есть собственник (пользователь) такого имущества, не предпринимая ничего для надлежащего содержания имущества или используя его не по прямому назначению, не нарушает требования налогового законодательства. Своими действиями (бездействием) он не выполняет требования правовых актов иной (неналоговой) отраслевой принадлежности (Закон «О строительстве», Закон «О земле» и др.), в результате чего его имущество, включается в соответствующие перечни и облагается повышенной налоговой ставкой. Применение повышенной налоговой ставки в данном случае является косвенным (в смысле налогообложения) следствием действий налогоплательщика и не должно быть непосредственно связано с нарушением налогового законодательства. Поэтому можно сказать, что в такой ситуации налогоплательщик в виде повышенной налоговой ставки несет наказание за неисполнение (ненадлежащее исполнение) положений иных правовых актов. После приведения объекта налогообложения в соответствие с требованиями отраслевого законодательства он будет исключен из перечня объектов, облагаемых повышенной

налоговой ставкой, и лицо больше не будет обязано уплачивать увеличенный налог. Таким образом, применение повышенной налоговой ставки налогов на имущество не является средством наказания за нарушение налогового законодательства. Лица, не исполняющие (ненадлежащим образом исполняющие) налоговую обязанность, предусмотренную Законом «О налоге на недвижимость» и Законом «О земельном налоге», подлежат ответственности, предусмотренной в Законе о налоговом администрировании. Согласно пункту 1 ст. 139 данного Закона, если налоговый администратор установит, что налогоплательщик не рассчитал налоги, не подлежащие налоговому декларированию (в том числе налог, подлежащий исчислению в таможенной декларации), либо не декларировал налоги, подлежащие налоговому декларированию, либо незаконно применил пониженную налоговую ставку, что привело к незаконному уменьшению подлежащего уплате налога, в отношении налогоплательщика исчисляется сумма недоимки и налагается штраф в размере 10-50% от указанной суммы, если иное не предусмотрено соответствующим налоговым законом.

Повышенная ставка налога на государственные природные ресурсы применяется в тех случаях, когда добытые ресурсы недекларированы, заявленное количество добытых ресурсов ниже фактически добытого количества или добыча природных ресурсов осуществляется без разрешения. Как видно, первые два основания непосредственно связаны с неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязанности по налоговому декларированию, предусмотренной налоговым законодательством, и поэтому должны рассматриваться как нарушения налогового законодательства. Тогда как третье основание для применения повышенной ставки заключается в том, что добыча природных ресурсов без разрешения имеет иную природу. Добывая ресурсы без разрешения, налогоплательщик нарушает не только требования налогового, но и экологического законодательства о наличии разрешения на добычу природных ресурсов, выданного в установленном порядке. Поэтому применение более высокой налоговой ставки в данном случае также может быть связано с нарушением экологического законодательства. Более высокая ставка налога на загрязнение окружающей среды применяется, когда уровень загрязнения превышен и / или

¹³ Постановление ВАС Литвы от 17 сентября 2015 года по административному делу № I-12-143/2015

¹⁴ Постановление ВАС Литвы от 18 ноября 2011 года по административному делу № A143-2619/2011.

скрыт (не задекларирован, задекларирован неправильно). Таким образом, можно констатировать, что правовым основанием для применения более высокой ставки данного налога является как нарушение природоохранного законодательства, запрещающего превышение допустимого уровня загрязнения окружающей среды, так и нарушение налогового законодательства, требующего надлежащего декларирования загрязнения. Однако, поскольку загрязнение для целей налогообложения всегда связано с обязанностью по декларированию, можно утверждать, что недекларирование загрязнения должно рассматриваться как нарушение налогового законодательства. Следует отметить, что ни Закон «О налоге на государственные природные ресурсы», ни закон «О налоге на загрязнение окружающей среды» не содержат конкретных статей об ответственности. Поэтому можно с уверенностью сказать, что применение более высокой ставки является единственной мерой ответственности (наказания), применяемой к таким налогоплательщикам. По сравнению со статьей 139 Закона о налоговом администрировании такая ответственность имеет определенную специфику.

В соответствии со статьей 139 данного закона размер наложенного штрафа зависит от характера нарушения, от того, сотрудничал ли налогоплательщик с налоговым инспектором, от признания нарушения налогового законодательства и от других обстоятельств, которые налоговый орган признает важными при наложении более высокого или более низкого штрафа. Таким образом, статья 139 Закона позволяет налоговому инспектору персонифицировать наложенный налоговый штраф. В случае применения повышенной налоговой ставки такая возможность не предусмотрена. Действительно, в исключительных случаях ВАС изменял налоговые ставки, закрепленные в законе в абсолютных размерах. Например, в одном из дел ВАС указал, что заявитель ранее должным образом декларировал и платил соответствующие налоги вплоть до факта ошибочного декларирования, и поэтому следует считать, что у него не было цели скрыть часть используемых охотничьих угодий и получить налоговые преимущества. Невыполнение императивных требований в области охраны окружающей среды в данном случае не должно рассматриваться как преднамеренное¹⁵. Исходя из этих аргументов, ВАС в рассматриваемом случае отклонился от установленной законом повышенной налоговой ставки в

1000 процентов и применил только 100-процентную повышенную налоговую ставку.

Кроме того, пункт 1 статьи 141 Закона о налоговом администрировании гласит, что налогоплательщик может быть освобожден от уплаты наложенных штрафов:

1) если докажет отсутствие своей вины в совершении нарушения;

2) если налоговое законодательство было нарушено по независящим от налогоплательщика обстоятельствам, которые он не мог и не предвидел;

3) если деяние налогоплательщика, хотя и нарушает положения налогового законодательства, но не причиняет ущерба бюджету;

4) если налогоплательщик нарушил закон из-за неверного обобщенного разъяснения налоговой администрации или неверной налоговой консультации, предоставлена налоговым инспектором в письменной форме или по телефону. Между тем ни один из законов, закрепляющих использование повышенной налоговой ставки, не предусматривает каких-либо оснований для освобождения налогоплательщика от ее уплаты.

4. Выводы

Повышенная налоговая ставка в литовской налоговой системе применяется либо как обязательный элемент налога (в налоге на недвижимость, земельном налоге), либо как факультативный налоговый инструмент, используемый как реакция на деяния налогоплательщиков (в экологических налогах).

Закон «О налоге на недвижимость» и закон «О земельном налоге» позволяют муниципальному совету устанавливать ряд конкретных ставок по налогам, которые дифференцируются по одному или нескольким из следующих оснований: назначение, использование, правовой статус объекта недвижимости, его технические характеристики, порядок содержания, категории налогоплательщиков. Анализ решений муниципальных советов позволяет отметить, что более высокие ставки налога на недвижимость и земельного налога устанавливаются для объектов, которые не используются, используются не по прямому назначению и так далее. То есть в случаях, когда не соблюдаются установленные законом требования к использованию и обороту объектов.

Применение повышенной налоговой ставки предусмотрено для природных ресурсов, которые не задекларированы или задекларированы в более

¹⁵ Постановление ВАС Литвы от 26 января 2012 года по административному делу № A-502-114-12.

низких объемах, нежели добыты, либо добыты без разрешения. Обязанность платить более высокий экологический налог на загрязнение окружающей среды связана с превышением допустимого уровня загрязнения или сокрытием его.

Более высокая налоговая ставка, по сути, должна рассматриваться как специфическая карательная мера, применяемая к налогоплательщикам. Это подтверждается логическим анализом текстов налоговых законов. Цель общего контроля за

налогоплательщиками состоит в том, чтобы выявить, правильно и точно ли они выполняют налоговые обязательства, и привлечь их к ответственности при выявлении нарушений. Природа повышенной налоговой ставки как санкции признается как наукой налогового права, так и судебной практикой. Очевидно, что применение повышенной налоговой ставки во всех случаях предопределяется нарушениями правовых актов (налоговых или иных), что позволяет рассматривать данное явление как специфическую форму (инструмент) правовой ответственности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Sinkevicius V. The Constitutional Doctrine of Taxes: Some Problems of Its Development / V. Sinkevicius // *Social science studies*. – 2009. – № 3(3). – P. 25–51.
2. Uzubalis G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje / G. Uzubalis // *Teise*. – 2011. – № 81. – P. 170–185.
3. Уакиева О.В. Понятие и виды налоговых льгот в Российской Федерации / О.В. Уакиева // *Экономические науки*. – 2010. – № 8. – С. 168–171.
4. Шувалова Е.Б. Налоговое право. Учебное пособие / Е.Б. Шувалова, Н.Ю. Глубокова, Е.И. Сычева. – М.: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 2003. – 120 с.
5. Gluchowski J. Zarys polskiego prawa podatkowego / J. Gluchowski, J. Patyk. – Warszawa: Lexis Nexis, 2008. – 376 p.
6. Marcijonas A. Mokesčių teisė / A. Marcijonas, B. Sudavicius. – Vilnius: TIC, 2003. – 281 p.
7. Medeliene A. Mokesčių teisė / A. Medeliene, B. Sudavicius. – Vilnius: RC, 2011. – 760 p.
8. Судавичюс Б. Природоохранные (экологические) налоги в Литовской Республике / *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник*. – Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017. – С. 105–111.
9. Medeliene A. Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas / A. Medeliene, I. Zvaigzdiniene // *Verslo ir teisės aktualijos*. – 2012. – Vol. 7 (1). – P. 144–163.
10. Gluchowski J. Polskie prawo podatkowe / J. Gluchowski. – Warszawa: Lexis Nexis, 2004. – 572 p.
11. Налоговое право России: учебник для вузов / отв ред. Ю.А.Крохина. – М.: Норма, 2004. – 720 с.
12. Davulis G. Analysis of a Situation on Local Taxes in Lithuania / G. Davulis // *Intellectual Economics*. – 2009. – № 1(5). – P. 21–29.
13. Финансовое право / под общ ред. Д.В. Нефедова. – СПб.: Изд-во Политехнического университета, 2013. – 400 с.
14. Milne J.E. Introduction to environmental taxation concepts and research / J.E. Milne, M.S. Andersen / *Handbook of Research on Environmental Taxation*. – Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Ltd, 2012. – P. 15–53.
15. Глуховски Я. Дилеммы введения и установления экологических налогов в свете научных предположений и международного опыта / Я. Глуховски, Е. Руськовски / *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник*. – Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017. – С. 6–17.
16. Чернявская Н.В. Экологические налоги в зарубежных странах: вопросы применения / Н.В. Чернявская, А.В. Клейман // *Международный бухгалтерский учет*. – 2016. – № 8. – С. 38–50.
17. Radvan M. Ecological Aspects in Czech Tax Law / M. Radvan / *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник*. – Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017. – С. 62–75.
18. Ялбулганов А. Понятие, система и правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации / А. Ялбулганов / *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник*. – Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017. – С. 122–147.

19. Gruodis P. Mokesčių reguliacinio mechanizmo analizė / P. Gruodis // *Teise*. – 2014. – № 92. – P. 69–79.
20. Novosinskiene A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu / A. Novosinskiene // *Žemės ūkio mokslai*. – 2013. – Vol. 20. – № 3. – P. 222–229.

REFERENCES

1. Sinkevicius V. The Constitutional Doctrine of Taxes: Some Problems of Its Development. *Social science studies*, 2009, no. 3(3), pp. 25–51. (In Lithuanian).
2. Uzubalis G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje [Taxes in Democratic state]. *Teise = Law*, 2011, no. 81, pp.170–185. (In Lithuanian).
3. Uakyeve O.V. Definition and Kinds of Tax Reliefs in the Russian Federation. *Ekonomicheskije nauki = Economic Sciences*, 2010, no. 8, pp. 168–171. (In Russ.).
4. Shuvalova J. B., Glubokova N. J., Sycheva E. I. *Tax Law*. Moscow, Moscow State University of economics, statistics and information Publ., 2003. 120 p. (In Russ.).
5. Gluchowski J., Patyk J. *Zarys polskiego prawa podatkowego [Outlines of Polish Tax Law]*. Warsaw, Lexis Nexis, 2008. 376 p. (In Polish).
6. Marcijonas A., Sudavicius B. *Mokesčių teisė [Tax Law]*. Vilnius, TIC Publ., 2003, 281 p. (In Lithuanian).
7. Medeliene A., Sudavicius B. *Mokesčių teisė [Tax Law]*. Vilnius, RC Publ., 2011, 760 p. (In Lithuanian).
8. Sudavicius B. Environmental Protection (Ecological) Taxes in the Republic of Lithuania, in: Karaseva (Sentsova) M.V. (ed.). *Publitchnye finansy i nalogovoe pravo*, iss. 7. Voronezh, VSU Publ., 2017, pp. 105–111. (In Russ.).
9. Medeliene A., Zvaigzdiniene I. Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas [Economic Environment Protection Mechanism in Lithuania: Tax Aspect]. *Verslo ir teisės aktualijos = Business and Law Issues*, 2012, vol. 7 (1), pp. 144–163. (In Lithuanian).
10. Gluchowski J. *Polskie prawo podatkowe [Polish Tax Law]*. Warsaw, Lexis Nexis, 2004. 572 p. (In Polish).
11. Krokhina Yu.A. (ed.). *Tax Law of Russia*. Moscow, Norma Publ., 2004. 720 p. (In Russ.).
12. Davulis G. Analysis of a Situation on Local Taxes in Lithuania. *Intellectual Economics*. 2009, no. 1(5), pp. 21–29.
13. Nefiodov D.V. (ed.). *Financial Law*. Saint-Peterburg, Polytechnical University Publ., 2013. 400 p. (In Russ.).
14. Milne J. E., Andersen M. S. Introduction to environmental taxation concepts and research, in: *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Ltd, 2012, pp.15–53.
15. Gluchowski J., Ruskowski E. Dilemmas of Input and Construction of Ecological Taxes in the Light of Scientific Assumptions and International Experience, in: Karaseva (Sentsova) M.V. (ed.). *Publitchnye finansy i nalogovoe pravo*, iss. 7. Voronezh, VSU Publ., 2017, pp. 6–17. (In Russ.).
16. Chernyavskaya N.V., Kleiman A. V. Environmental Taxes in Foreign Countries: Application Matters. *International Accounting*, 2016, no. 8, pp. 38–50. (In Russ.).
17. Radvan M. Ecological Aspects in Czech Tax Law, in: Karasyeva (Sentsova) M. V. (ed.). *Publitchnye finansy i nalogovoe pravo*, iss. 7. Voronezh, VSU Publ., 2017, pp. 62–75.
18. Yalbulganov A. The Notion, System and Legal Rules for Natural Resource Charges in Russian Federation, in: Karaseva (Sentsova) M.V. (ed.). *Publitchnye finansy i nalogovoe pravo*, iss. 7. Voronezh, VSU Publ., 2017, pp. 122–147. (In Russ.).
19. Gruodis P. Mokesčių reguliacinio mechanizmo analizė [Analysis of the Impact of Tax Law Regulatory Mechanism]. *Teise = Law*, 2014, no. 92, pp.69–79. (In Lithuanian).
20. Novosinskiene A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu [Lithuanian Tax System Evaluation in the Fiscal Tax Function Aspect]. *Zemes ukio mokslai = Agricultural Sciences*, 2013. vol. 20, no. 3. pp. 222–229. (In Lithuanian).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Судавичюс Бронюс – доктор социальных наук (право), доцент, профессор кафедры публичного права
Вильнюсский университет
LT-10222, Lithuania, Vilnius, Saulėtekio al., 9-I
e-mail: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Bronius Sudavicius – Doctor of Social Sciences (Law), Associated Professor, Professor, Department of Public Law
Vilnius University
9-I, Saulėtekio al., Vilnius, LT-10222, Lithuania
e-mail: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

Эндрияйтис Мартинас – доктор социальных наук (право), ассистент кафедры публичного права
Вильнюсский университет
LT-10222, Lithuania, Vilnius, Saulėtekio al., 9-I
e-mail: martynas.endrijaitis@gmail.com

Martynas Endrijaitis – Doctor of Social Sciences (Law), Assistant, Department of Public Law
Vilnius University
9-I, Saulėtekio al., Vilnius, LT-10222, Lithuania
e-mail: martynas.endrijaitis@gmail.com

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Судавичюс Б. Повышенные налоговые ставки в налоговой системе Литовской Республике / Б. Судавичюс, М. Эндрияйтис // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 2. – С. 28–40. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).28-40.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Sudavicius B., Endrijaitis M. Increased tax rates in the taxation system of the Republic of Lithuania. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 2, pp. 28–40. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).28-40. (In Russ.).